

无形资产会计风险的多维视角透析



西安工业学院 赵亚莉 西安财经学院 盛碧荷

一、无形资产的无形性和依赖性引起的会计确认风险

无形资产的无形性及其对环境 and 载体的依赖性主要表现在,无形资产所体现的是一种权利、技术或使企业获得超额利润的综合能力。它没有实物形态,往往依附于一定的载体而存在,或者通过与其他资产相结合而发挥作用。即使是相同的无形资产,在不同的会计主体、会计期间和生产环境中,其价值也不尽相同。无形资产价值的实现主要是通过企业销售商品、提供劳务而为企业带来的经济利益的流入,而不是无形资产的交易或契约规定。

经济学对资产的认定为,资产是能够为所有者带来货币收入流量的资源,其货币流既能通过某种显性方式或较显性的方式取得,又能通过某种隐性方式取得。如果一项资产带来的货币流是显性的,则该资产为无风险资产,如果一项资产带来的货币流是隐性的,则该资产为风险资产。

很显然,无形资产是风险资产,它给企业带来的经济利益的流入或使企业获得的超额利润具有一定的随机性和不确定性。在现行会计实务中,企业确认资产的重要标志是看其是否具有“预期会给企业带来经济利益”的质量特征,而无形资产的无形性和依赖性决定了它给企业带来的经济收益是分布在零至无穷大的区间内的,人们将无法准确辨认企业销售商品或提供劳务所带来的现金流入是否属于与之相关的无形资产所产生的经济利益的流入,从而增加了无形资产会计确认的难度。

二、无形资产的排他性和惟一性引起的会计计量风险

无形资产的排他性具体表现为,在法律的保护下,特定主体的无形资产是禁止他人无偿取得和使用的,如专利权、商标权等;对于不受法律保护的具有经济性、机密性和动态性的非专利技术等无形资产,只要特定主体保守秘密,外界就不会知道,这实际上也是排他性的一种表现;至于与特定主体相关但不与特定主体相分离的商誉,除非整个企业合并或转让,否则其他主体是无法取得和使用的,其排他性更为明显。这意味着无形资产本身的变现能力较差,只有同特定主体或其他资产相结合才能发挥作用。

无形资产的惟一性表现为,对其开发、拓展和利用的行为往往具有创新性,且在市场上找不到类似的无形资产参照物,很难进行横向比较。

无形资产的排他性和惟一性决定了同类或类似无形资产的匮乏及相关市场的不成熟,这导致无法准确地对无形资产进行计量,尤其是基于下述情况:①当企业一次购入未单独标价且相对价值较大的无形资产时,理论上应以该资产和

其他资产公允价值的相对比例来确定成本。其他资产的公允价值相对容易确定,而无形资产的排他性和惟一性使其本身就缺乏“公允”的基础,因而其价值的确定很难做到“公允”。②按照会计惯例,企业接受捐赠且捐赠方未提供有关凭据的资产,应以同类或类似资产的市场价格加上应支付的相关税费的总额来确定,而无形资产的排他性和惟一性预示着几乎没有同类或类似且活跃着的无形资产市场存在,因此理论上应以预计的未来现金流量现值作为其实际成本。但无论是对未来每一使用期间现金流量的估计还是对最终处置产生的现金流量的估计以及折现率的选取等均存在较大困难,加之未来现金流量现值的确定又缺乏适当的标准,这就进一步加大了对接受捐赠的该类无形资产入账价值进行计量的难度。③资产的期末计量。在现行会计实务中,企业必须定期或者至少于每年年末对各项无形资产为企业带来未来经济收益的能力进行检查,并将企业所持有的无形资产的账面价值高于其可收回金额的差额确认为无形资产的减值,计提无形资产减值准备。但是,不论是对于销售净额还是预期从无形资产的持续使用和最终处置中获得的未来现金流量现值来说,无形资产可收回金额均是不易确定的。可收回金额不确定性的存在,意味着无形资产的减值以及无形资产期末计量风险的存在将成为一种客观必然。

三、会计制度和会计准则的容许性引起的风险

1. 会计制度和会计准则的容许性引起的确认风险。现行的会计制度和会计准则规定,要确认某个项目为无形资产,则其必须符合无形资产的定义以及无形资产确认的两个必要条件,即该项目产生的经济利益很可能流入企业且该项目的成本能够可靠地计量。会计制度和会计准则的容许性可能导致以下状况:一是将不在无形资产定义容许范围内的资产排斥在外,如企业的人力资产、市场资产、客户资源和公司关系等;二是将符合无形资产定义但不满足两个确认条件而实际上已发挥着无形资产作用的资产排斥在外,如企业的自创商誉因其成本不能可靠计量而一般不予确认。

2. 会计制度和会计准则的容许性引起的计量风险。①现行会计制度和会计准则中规定的计价基础主要是历史成本,对于外购无形资产以实际支付的价款作为入账价值的处理方法基本是合理的。②以其他方式取得的无形资产,其相关的会计核算采用现行成本计量基础、分段计量基础、投入价值计量基础或产出价值计量基础也许更具科学性和合理性,但会计制度和会计准则并未许可。③企业自行开发的无形资产,其入账价值应按照依法取得时发生的注册费、律师费等费用确定,

无形资产会计实务及无形资产准则前景探讨

西安交通大学管理学院 曹三方 陈莹

西方发达国家基本上是以技术密集型经济为主导。在这种经济体系中,经济价值和财富产生的源泉不再是物质产品的生产,而是无形资产的创造和操纵。对人力资源、研究开发项目以及广告等进行投资已成为保持企业竞争优势的必要手段。然而,财务报告中关于企业当前财务状况和未来发展前景的相关信息越来越少。为了改善无形资产信息披露的现状,向信息使用者提供更相关的财务信息,会计准则制定机构应制定改善无形资产信息披露的长期方针,形成一套公允的无形资产价值评定标准和充分、适当的财务报告准则。

一、无形资产的经济性质

无形资产投资的目的是使企业获得未来的竞争优势,因此它们可能被认为是财务报告中的不可靠资产。无形资产投资被看做是资产的根本原因是其对未来经济利益的流入具有潜在影响。与以往相比,当前越来越多的企业将更多的资源分配给研究和开发项目以提高企业的整体知识和技术水平,从而帮助企业提高竞争优势。高度竞争环境下的创新型企业在这些方面表现得特别显著,如制药业、无线通信业等,它们的投资重点主要表现在雇员知识、开发技术、制造安排、营销和分配系统等方面。然而,所有这些在财务报告中都未能得到充分反映。大多数无形资产价值甚至仅仅通过其经济表现间接反映。

从纯经济的观点来看,无形资产与有形资产的经济基础不存在显著差异,因为两者都代表着未来的经济利益,都来源于过去的交易或事项。然而,从世界上大多数国家会计准则制定机构发布的政策或准则来看,大多数无形资产投资并没有立即在资产负债表中予以反映,而是在收益表中进行了费用化处理,这表明当前的财务报告未能真实和公允地反映企业

依法申请取得之前发生的研究开发费用在发生时确认为当期费用。这种简单的容许法可能会导致巨额的研究开发费用不能被确认为无形资产,特别是对于一些科技含量较高的无形资产项目,可能只确认了其发生的极少数费用。^④无形资产的后续支出在发生时被确认为当期费用。对于现有无形资产的计量一般要求以成本减去累计摊销额与累计减值损失之和后的余额作为其账面价值,不允许企业采用重估价进行计量。这种简单化的容许法,使得那些非一次性简单投入的无形资产项目和科技含量较高、需后期不断开发和维护的无形资产项目所发生的巨额后续支出被排斥在该资产的账面价值之外。

四、会计制度的不完全性引起的风险

会计发展史表明,会计制度制约和规范会计行为的理想状态是制度的完全性。然而实践证明,要建立由各执行主体自

的财务状况。

二、无形资产会计实务与价值相关性分析

无形资产信息披露的需要对改善资产的确认和计量标准提出了新的要求。当前会计要素确认的关键问题是判断可能的经济利益是多少以及在多大程度上能为企业所控制。如果能够合理预见对无形资产要素的投资将为企业带来经济收益,那么就应该在财务报告中将该要素确认为无形资产并在财务报告中予以披露。实际上,能够带来为企业所控制的经济收益已被大多数会计准则制定机构作为无形资产投资确认的基本条件,这也使得很多无形资产投资无法被资本化和摊销。在大多数国家的会计实务中,购买的无形资产以购买价格作为成本被纳入资产负债表中并在若干期间内进行摊销,然而自创的无形资产必须进行费用化处理。这样一来,虽然对研究开发的投资在经济收益的创造过程中起着基础性的作用,但是大部分研究开发费用还是被作为费用处理的。通过对无形资产会计实务及无形资产对企业价值贡献的研究发现,无形资产信息披露仍很不充分。本文将从以下几个方面作些说明。

1. 研究与开发。大多数国家对研究开发支出的信息披露采用极端保守的方式,很少将研究开发支出反映在资产负债表中,结果导致资产价值披露不充分,股东权益和当前收益存在下降的趋势。研究表明,研究开发投资会显著提高企业未来的经济收益,并且企业的市场价值是未来预期收益的函数,因而在股价和研究开发支出之间以及在股票回报和研究开发投资之间都存在着积极的、显著的同向关系。

2. 广告。企业通常将广告费作为费用处理,而不将其作为一项资产来处理。我国对于广告费通常在其发生时直接将其

愿执行且没有任何缺陷的会计制度几乎是不可能的。对于科技含量较高、发展变化迅猛的无形资产来说,其产生、发展和变化的频率及幅度都是不确定的,加之受到人类有限认知性的影响,对于无形资产片面认识和错位认知的情况时常发生,使得无形资产会计制度的不完全性更加突出。这意味着无形资产作为一种不完全合约,它赋予会计行为主体的制度选择权是相对的,而会计行为主体往往会从自身利益的角度对会计政策进行错位或逆向选择。

综上所述,无形资产会计的突出特征是其风险发生的几率较高。因此,企业应加强对无形资产运营风险的分析,建立无形资产会计风险预警机制,加大对无形资产会计风险信息披露的力度,从而降低企业无形资产运营的风险,全面提高企业规避风险的能力。^⑤